

Облік і оподаткування

УДК 657.2

Дікань Лариса Василівна

кандидат економічних наук,

професор кафедри обліку і бізнес-консалтингу

Харківський національний економічний університет

імені Семена Кузнеця

Дикань Лариса Васильевна

кандидат экономических наук,

профессор кафедры учета и бизнес-консалтинга

Харьковский национальный экономический университет

имени Семена Кузнеця

Dikan Larisa

Candidate of Economic Sciences,

Professor of the Department of Accounting and Business Consulting

Semen Kuznets Kharkiv National University of Economics

**ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ: КОНЦЕПТУАЛЬНІ
ОСНОВИ ЙОГО РОЗВИТКУ**

**ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ:
КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ЕГО РАЗВИТИЯ**

**STATE FINANCIAL CONTROL: CONCEPTUAL FOUNDATIONS OF ITS
DEVELOPMENT**

Анотація. В статті обґрунтовано концептуальні основи розвитку державного фінансового контролю. Для цього був проведений ґрунтовний аналіз діючих нормативно-правових актів та наробок вчених в області державного фінансового контролю, та виокремлено основні проблеми його розвитку. Виділено проблемні напрями розвитку державного фінансового

контролю, а саме: проблеми, пов'язані з нормативно-правовим забезпечення ДФК та проблеми, що носять організаційно-управлінських характер. Як показали дослідження останніх напрямом проблемних питань розвитку державного фінансового контролю охоплює багато невирішених питань, до яких належать: недостатній рівень розуміння органами державної влади, органами місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання сутності аудиту, який проводиться органами Держаудитслужби; обмеженість доступу до інформаційних ресурсів; необхідність докорінної зміни системи навчання та підвищення кваліфікації державних аудиторів тощо.

Виокремлено особливості побудови Європейської моделі державного фінансового контролю та запропоновано модель державного фінансового контролю в Україні (у відповідності до Європейської моделі). Встановлено, що ключова роль в реформуванні державного фінансового контролю відводиться внутрішньому контролю, внутрішньому аудиту та їх гармонізації з міжнародними стандартами з метою запобігання економічним зловживанням та фінансово-бюджетним порушенням. Зазначено, що реформуванню також повинен підлягати зовнішнього державний фінансовий контроль (з боку Рахункової палати України) шляхом імплементації стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і краєвих міжнародних методик.

Запропоновано модель державного фінансового контролю в Україні (у відповідності до Європейської моделі), яка охоплює у собі три рівні: зовнішній контроль, який здійснюється від імені парламенту Рахунковою палатою України та провадиться у вигляді фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів; урядовий контроль, який провадиться у вигляді державного внутрішнього фінансового контролю та здійснюється в Україні в межах виконавчої гілки влади Державної аудиторської служби України; контроль, який забезпечується розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в

бюджетній установі. Останній рівень реалізується у вигляді внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, та базується на відповідальності і підзвітності керівника організації.

Ключові слова: контроль, державний фінансовий контроль, державний внутрішній фінансовий контроль, розвиток, реформування.

Анотація. В статті обосновані концептуальні основи державного фінансового контролю. Для цього був проведений детальний аналіз діючих нормативно-правових актів і праць учених в області державного фінансового контролю, і виділені основні проблеми його розвитку. Виділені проблемні напрями розвитку державного фінансового контролю, а саме: проблеми, пов'язані з нормативно-правовим забезпеченням ДФК і проблеми, що мають організаційно-управлінський характер. Як показали дослідження останніх напрямків проблемних питань розвитку державного фінансового контролю охоплює багато нерешених питань, до яких належать: недостатній рівень розуміння органами державної влади, органами місцевого самоврядування і суб'єктами господарювання сутності аудиту, який проводиться органами Госаудитслужби; обмеженість доступу до інформаційних ресурсів; необхідність глибокої зміни системи навчання і підвищення кваліфікації державних аудиторів і тому подібне.

Виділені особливості побудови Європейської моделі державного фінансового контролю і запропонована модель державного фінансового контролю в Україні (в відповідності з Європейською моделлю). Встановлено, що ключова роль в реформуванні державного контролю відводиться внутрішньому контролю, внутрішньому аудиту і їх гармонізації з міжнародними стандартами з метою запобігання економічним зловживанням і фінансово-бюджетні

нарушения. Отмечено, что реформированию также должен подлежать внешнего государственного финансового контроля (со стороны Счетной палаты Украины) путем имплементации стандартов Международной организации высших органов финансового контроля (INTOSAI) и лучших международных методик.

Предложена модель государственного финансового контроля в Украине (в соответствии с Европейской модели), которая включает в себя три уровня: внешний контроль, осуществляемый от имени парламента Счетной палатой Украины и производится в виде финансового аудита, аудита эффективности, экспертизы, анализа и других контрольных мероприятий ; правительственный контроль, который осуществляется в виде государственного внутреннего финансового контроля и осуществляется в Украине в рамках исполнительной ветви власти Государственной аудиторской службы Украины; контроль, обеспечивается распорядителями бюджетных средств и подразделением внутреннего аудита в бюджетном учреждении. Последний уровень реализуется в виде внутреннего контроля и внутреннего аудита, и базируется на ответственности и подотчетности руководителя организации.

Ключевые слова: *контроль, государственный финансовый контроль, государственный внутренний финансовый контроль, развитие, реформирование.*

Summary. *The article substantiates the conceptual foundations of the development of state financial control. For this purpose, a thorough analysis of current normative legal acts and practices of scientists in the field of state financial control was conducted, and the main problems of its development were identified. The problem directions of development of the state financial control are allocated, namely: problems connected with the legal regulation of the DPC and the problems that are organizational and managerial in nature. As recent studies of the problem*

areas of state financial control have shown, there are many unresolved issues that include: insufficient understanding by the public authorities, local governments and business entities of the essence of the audit conducted by the State Service; limited access to information resources; the need for a radical change in the system of training and advanced training of state auditors, etc.

The peculiarities of building the European model of state financial control are singled out and the model of state financial control in Ukraine (according to the European model) is proposed. It has been established that the key role in reforming the state financial control is given to internal control, internal audit and their harmonization with international standards in order to prevent economic abuse and fiscal irregularities. It is noted that the reform should also be subject to external state financial control (by the Accounting Chamber of Ukraine) through the implementation of the standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) and the best international methods.

The model of state financial control in Ukraine (according to the European model) is proposed, which includes three levels: external control carried out on behalf of the Parliament by the Accounting Chamber of Ukraine and carried out in the form of financial audit, audit of effectiveness, expertise, analysis and other control measures ; government control carried out in the form of state internal financial control and implemented in Ukraine within the executive branch of the State Audit Office of Ukraine; control, which is provided by budget funds managers and the internal audit unit in a budgetary institution. The latter level is implemented in the form of internal control and internal audit, and is based on the responsibility and accountability of the head of the organization.

Key words: *control, state financial control, state internal financial control, development, reforming.*

Вступ. *Управління державними фінансами шляхом їх централізованої акумуляції та перерозподілу вимагають наявності ефективної системи*

фінансового контролю, яка забезпечить законність фінансової діяльності держави. Контроль, по суті, є обов'язкова складова процесу управління. Правова природа того чи іншого виду контролю визначається характером тих суспільних відносин, які складаються у відповідній сфері державного управління. Виконання рішень державного управління так чи інакше зумовлює контроль над фінансовими потоками.

Централізоване управління об'єктивно вимагає функціонування єдиної системи державного фінансового контролю, яка, на основі загальних принципів контролю та ієрархічної структури контрольних органів, гарантує законність і єдність контролю бюджетної системи будь-якої держави і дозволить спів ставити ефективність і економічність використання державних фінансів.

Саме тому в даний час одним з важливих аспектів здійснення фінансової та правової політики є державний фінансовий контроль. Його завдання полягає в тому, щоб ефективно розподілити і використати державні кошти, розробити успішну фінансову тактику і стратегію. Також з його допомогою відбувається контроль дотримання органами державної влади, фізичними і юридичними особами вимог фінансового законодавства, проводиться бюджетно-фінансовий контроль, а також аналіз фінансового стану бюджетних організацій. В умовах поточної економічної ситуації з'явилося безліч проблем, які призвели до зниження і якості державного фінансового контролю. Так, в даний час в Україні функціонують розрізнені ланки державного фінансового контролю, в тому числі і на вищому рівні, які слабо взаємодіють між собою. Дії контролюючих органів не мають єдиного ритму і чіткої координації, що призводить до відсутності спільної мети - збереження, ефективності та цільовому витрачання державних коштів, законності і високої результативності їх використання, забезпечення своєчасності і повноти формування ресурсів держави. Тому питання щодо підвищення прозорості, підзвітності та ефективності діяльності органів державної влади, органів

місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання державної і комунальної форми власності та управління і використання ними наявних ресурсів загалом та системи контролю за цим процесом зокрема набувають неабиякої актуальності. Це, в свою чергу, потребує розбудови дієвої та ефективної системи державного фінансового контролю, яка базувалася б на основоположних принципах та кращих практиках ЄС.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічні засади реформування та розвитку державного фінансового контролю розглядаються в роботах вітчизняних та зарубіжних авторів. Особливу увагу заслуговують роботи Бурцева В.В. [2], Дмитренко Г. В. [5], Іванової І. І. [6], Мних Є.В. [9], Стефанюка І. Б. [16], Хмелькова А. В. [18], Шевчука О. А. [19] та ін.

В роботах цих авторів розкриті питання сутності державного фінансового контролю та необхідності його реформування, його завдання та принципи, суб'єкти та об'єкти. Проте й досі відсутнє ґрунтовне дослідження питань, пов'язаних з виокремлення концептуальних основ його розвитку, особливо в умовах євроінтеграційних процесів, які сьогодні відбуваються в Україні.

Постановка завдання метою дослідження є обґрунтування концептуальних основ розвитку державного фінансового контролю, з урахування європейських вимог його розвитку.

Результати дослідження В результаті проведеного дослідження, доцільно зауважити, що реформування системи державного фінансового контролю в Україні з урахуванням європейських вимог розпочалось починаючи з 2005 році. Так, саме в цьому році Кабінетом Міністрів України було прийнято Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005 - 2017 роки, яка була спрямована на зміну ідеології фінансового контролю відповідно до норм і правил Європейського Союзу вдосконалення правового поля в сфері державного фінансового контролю [8].

Цю Концепцію спочатку було затверджено на 5 років, але потім з урахуванням корективів Світового банку – цей термін подовжено до 2017 року.

В рамках зазначеної Концепції у державному секторі України поступово упроваджується модель державного внутрішнього фінансового контролю. Основою такої моделі є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. При цьому державний фінансовий контроль набуває ознак попереднього та поточного і вважається внутрішнім. Зовнішній контроль відповідно до ст. 98 Конституції України закріплений за єдиним органом – Рахунковою палатою – органом зовнішнього контролю.

В процесі запровадження зазначеної Концепції у 2010 році вводиться в дію Бюджетний кодекс України, який й став одночасно ще однією спробою та законодавчим підґрунтям до побудувати нової державного фінансового контролю. В той же час основні напрями Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005 - 2017 роки викладається у Стратегії розвитку системи управління державними фінансами від 1 серпня 2013 р. № 774-р [17]. Варто зауважити, що успішність процесу впровадження внутрішнього контролю залежить від започаткування Європейських стандартів внутрішнього контролю в установах та організаціях державного сектору. При цьому система державного внутрішнього фінансового контролю ставить за мету гарантувати відповідність системи фінансового менеджменту та контролю, а також внутрішнього аудиту правовим вимогам, принципам фінансового менеджменту, прозорості, економності, ефективності та результативності.

В продовження прийняття нормативних актів, покликаних забезпечити прозорість, підзвітність і якість діяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання була у 2018 році прийнята Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року від 10 травня 2018

р. № 310-р.[7]. Ця Концепція покликана забезпечити фінансову стабільність і безпеку країни, створює умови для досягнення стратегічних цілей держави, ефективності державної політики, підвищення рівня якості життя населення та, зокрема, реформування системи управління державними фінансами.

В ній підіймаються проблемні питання розвитку державного фінансового контролю (рис. 1) та виокремлюються напрями їх вирішення.

Як впливає з рис. 1, Концепцією реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року виокремлюються проблемні питання розвитку державного фінансового контролю, пов'язані з його нормативно-правовим забезпечення та ті, що носять організаційно-управлінських характер.

Окрім зазначених, автором узагальнено проблемні питання (табл. 1), притаманні державному фінансовому контролю, що знайшли своє відображення у спеціалізованій літературі [1-2; 4-6; 16; 18-19].

Як впливає з табл. 1, найгостріші проблеми в сфері державного фінансового контролю, насамперед, пов'язані із недосконалістю законодавства та відсутністю єдності категоріально-понятійного апарату. Це гальмує як розвиток державного фінансового контролю в цілому, так і процеси реформування, які розпочались в досліджуваній сфері з моменту набуття Україною статусу незалежності та набули особливої значущості в період подолання світової фінансово-економічної кризи.

Для їх негайного розв'язання потрібно розуміння цілісності системи державного фінансового контролю з урахуванням європейських норм та їх імплементації до умов господарювання в Україні.

В цьому сенсі, слід наголосити, що євроінтеграційний вектор розвитку країни, визначив і чіткий напрям в реформуванні державного фінансового контролю, а саме – гармонізацію системи державного фінансового контролю із міжнародними стандартами та стандартами ЄС. Згідно останніх в основу розвитку державного фінансового контролю покладено реформування такої

базової її складової, як державний внутрішній фінансовий контроль, який й зосереджений у виконавчій гілці влади.

Європейський аналог, до якого слід адаптувати вітчизняну модель державного фінансового контролю, визначений у Главі 32 Концепції *acquiscommunitaire* (доробок спільноти) системи правових норм ЄС. Згідно цього документу ключова роль відводиться внутрішньому контролю (ВК), внутрішньому аудиту (ВА) та їх гармонізації з міжнародними стандартами з метою запобігання економічним зловживанням та фінансово-бюджетним порушенням [20].

Однак, не дивлячись на те, що внутрішній контроль та внутрішній аудит почали впроваджуватися в діяльність бюджетних установ та суб'єктів господарювання державної та комунальної власності починаючи з 2011 року [4], й досі існує проблема незабезпечення окремими підрозділами проведення внутрішнього аудиту окремих установ. А в тих установах, де він хоча б створений, відсутнє ефективне виконання своїх функцій як інструменту з налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю, спрямованої на запобігання порушенням бюджетного законодавства. Про це свідчать зростаючі щороку обсяги фінансових порушень, виявлених за результатами діяльності органів Держаудитслужби та Рахункової палати.

Так, у 2013 – 2017 роках органами Держаудитслужби щороку охоплювалось контролем в середньому 748,6 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів, у 2015 році перевірено використання понад 754,3 млрд грн, у 2016 році - майже 465,4 млрд грн, у 2017 році - понад 428,6 млрд грн. В розрахунку ж на 1 перевірений об'єкт відповідний показник зріс в 4,8 раза – з майже 49,4 млн грн у 2014 році до 235,9 млн грн у 2017 році (рис. 2) [13].

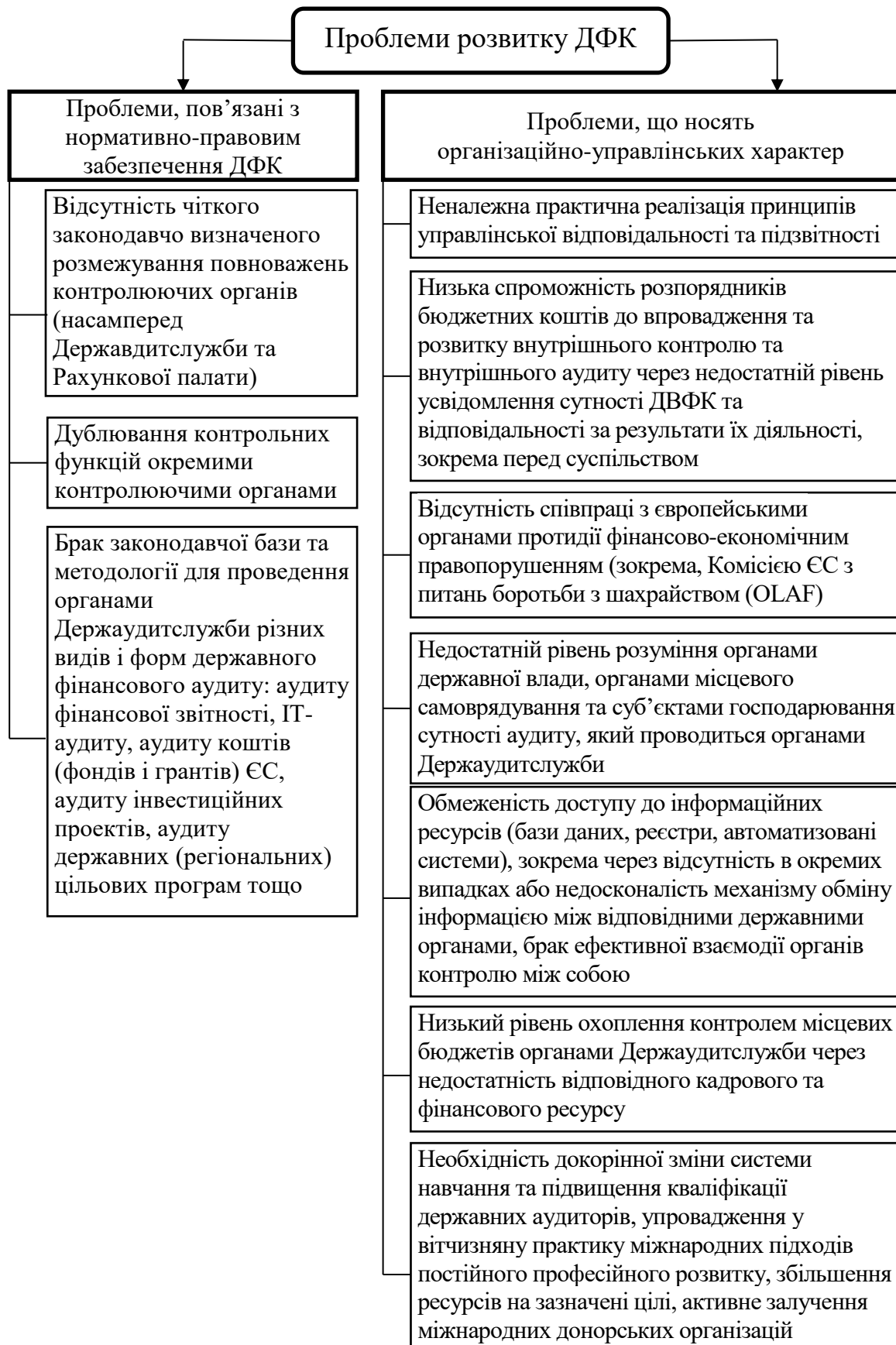


Рис. 1. Проблемні питання розвитку Державного фінансового контролю -ДФК

Джерело: узагальнено на підставі даних [7]

Матриця проблемних питань розвитку державного фінансового контролю

Напрями дослідження	Автор								
	Дмитренко Г. В. [5]	Хмельков А. В. [18]	Іванова І.І [6]	Басанцов І. [1]	Шевчук О. А. [19]	Мних Є. [9]	Максімова В.Ф. [4]	Бурцев В.В.[2]	Стефанюк І.Б. [16]
Недосконалість нормативно-правового регулювання	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Відсутність єдності категоріально-понятійного апарату ДФК	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Недосконалість системи ДФК	+	+	+	+	+	+	+		
Слабкість попереднього та поточного контролю		+		+	+	+	+		
Відсутність єдиної інформаційної бази контролю		+	+	+	+	+			
Відсутність єдиних стандартів ДФК							+	+	
Відсутність єдиного порядку документування ДФК								+	
Недосконалість методів та форм контролю	+	+	+	+	+	+			
Неналежне матеріальне стимулювання працівників контролюючих органів	+								
Надмірне перевантаження контролерів	+								
Підвищений рівень плинності кадрів	+								
Занадто затратний		+							
Закритий для громадськості		+				+			
Не завжди охоплює всі об'єкти контролю		+							
Низький рівень якості		+		+	+	+	+		
Відсутність гарантій незалежності				+	+				
Недосконалість системи відповідальності розпорядників бюджетних коштів				+			+		
Неналежний рівень взаємодії з правоохоронними та судовими органами				+					
Недосконалість системи підготовки кадрів				+	+				
Необхідність оптимізація інформаційних потоків та автоматизація ДФК								+	+

Джерело: узагальнено автором

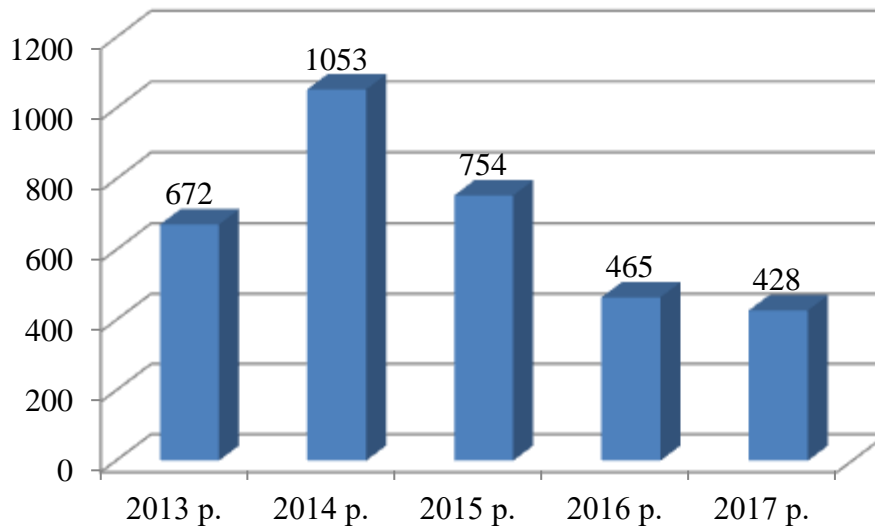


Рис. 2. Обсяг охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів у 2013-2017 рр., млн. грн

Джерело: побудовано на підставі даних [13]

Проте, незважаючи на це, кількість виявлених незаконних і нецільових витрат, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей залишається досить високою (рис. 3). Так, сума виявлених витрат фінансових і матеріальних ресурсів у 2013 році становила близько 3,7 млрд. грн, у 2014 році склала майже 7,6 млрд. грн., у 2015 році майже 3,9 млрд. гривень, у 2016 році - понад 2,6 млрд. гривень. У 2017 році сума незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів значно знизилася та становила близько 1,6 млрд грн [13].

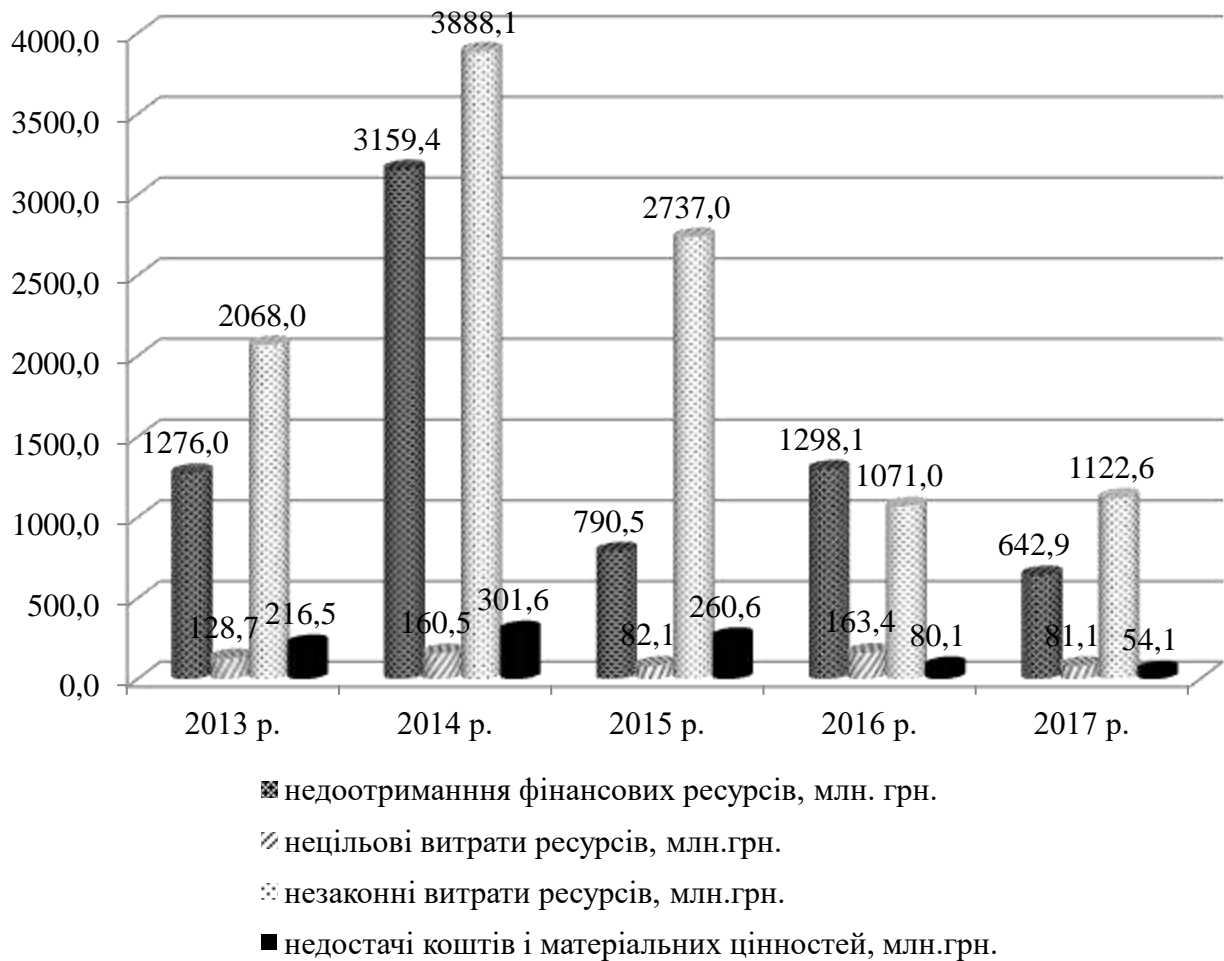


Рис. 3. Динаміка фінансових порушень, що призвели до втрат ресурсів, виявлених органами Держфінінспекції протягом 2013-2017 рр.

Джерело: побудовано на підставі даних [13]

В той же час зростає й кількість проведених заходів з внутрішнього державного фінансового контролю. Так, 2015-2017 рр. проведено більше 6000 внутрішніх аудитів, в яких більше 1500 – аудити ефективності, 4600 – фінансові аудиту й аудити відповідності, що дещо перевищує (на 10 %) показник 2014 року, проте на чверть (25%) менше ніж у 2013 році[14].

Що стосується контрольно-аналітичних заходів, проведених упродовж 2013-2017 років Рахунковою палатою України, слід зазначити, що більшість порушень бюджетного законодавства продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік. Впродовж 2013 року Рахунковою палатою в ході проведення контрольно-аналітичних та експертних заходів встановлено фактів

неефективного управління та використання державних коштів на загальну суму 12,9 млрд. грн., що майже на 60 %. більше, ніж у попередньому році [15] (рис. 4).

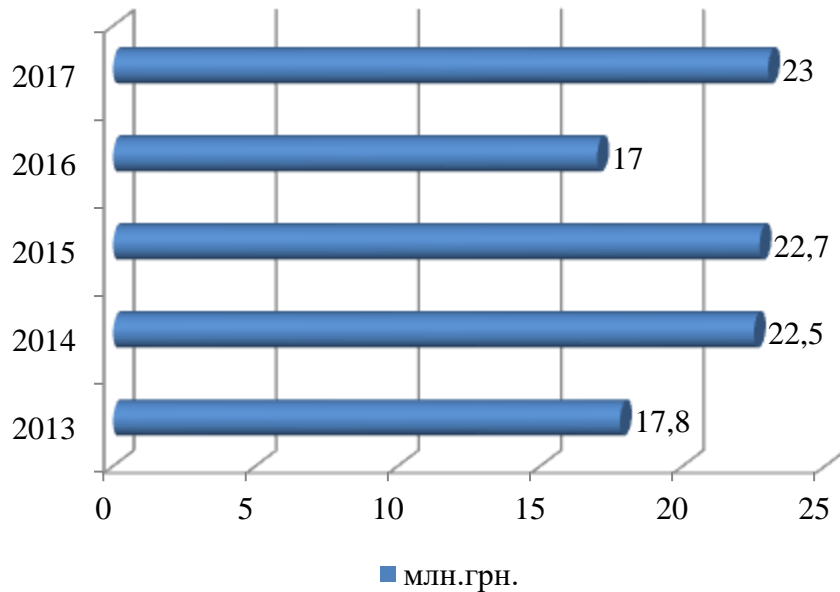


Рис. 4. Обсяги виявлених Рахунковою палатою порушень бюджетного законодавства та неефективного використання бюджетних коштів, порушень та недоліків адміністрування доходів державного бюджету за 2013-2017 рр.

Джерело: побудовано на підставі даних [15]

Під час проведення аудиторами Рахункової палати контрольних та експертних заходів виявлено порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету, а також порушень бюджетного законодавства (у тому числі нецільового), неефективного використання коштів Державного бюджету України, на загальну суму 23 млрд 32,4 млн гривень [15].

Значні обсяги фінансових порушень, виявлені Держаудитслужбою та Рахункової палатою України ще раз підтверджують, що саме від ефективності функціонування державного внутрішнього фінансового контролю залежить те, наскільки ефективно, результативно та економно витрачаються державні фінансові ресурси. Тому реформування системи державного фінансового контролю в Україні у зв'язку з обраним курсом

останньої на євроінтеграцію та на набуття статусу країни-кандидату до вступу в ЄС, як передбачено Концепцією реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року, полягає в адаптуванні вітчизняної моделі функціонування, перш за все, системи державного внутрішнього фінансового контролю до «міжнародних стандартів та кращої практики ЄС» [7].

Тому перш ніж зупинитися на розкриття концептуальних основ розвитку державного фінансового контролю доцільно вивчити досвід побудови систем державного фінансового контролю у розвинутих країнах світу.

Вивчення зарубіжного досвіду організації державного фінансового контр може стати корисним для організації цілісної вітчизняної системи контр Аналіз законів різних країн свідчить, що організаційна структура їх державі фінансового контролю багато в чому відрізняється.

Досі у світі відсутній єдиний підхід до організації й проведення аудиту державних фінансів. Найбільше ж розповсюдження в індустріально розвине країнах отримали три моделі аудиту: наполеонівська, вестмінстерська та колегіальна моделі.

При цьому традиційна наполеонівська модель, чи CoursdeComptes (Спосіб підрахунків), базується на визначенні відповідності прийнятих виконавчою дою та підвідомчими їй організаціями рішень законам і інструкціям. Посаді в цій моделі мають таку саму незалежність, що й судді. Франція експорту зазначену модель у країни Європи та певного мірою до Південної Америки, Африки.

Вестмінстерська модель передбачає використання штату професійних аудиторів і наділяє генерального аудитора повноваженнями виступати з періодичні доповідями в парламенті. Таю доповіді про фінансовий стан і фінансові опер посадовців мало орієнтовані на аналіз відповідності правовим нормам, хоча та аналіз у разі його проведення не ігнорується.

Близькою до вестмінстерської є колегіальна модель, що переважає в Азії. У країнах Європейського Союзу можна умовно виділити чотири основні типи організації вищих органів державного фінансового контролю:

- суд з юридичною функцією (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія та Греція);
- колегіальна структура без судової функції (Нідерланди, Німеччина, Польща);
- незалежний офіс аудиту, який очолюється генеральним аудитором (Велика Британія, Ірландія та Данія);
- офіс аудиту, що очолюється генеральним аудитором, у структурі уряду (Швеція та Фінляндія).

Кожний орган державної влади повинен мати власну офіційну назву. Наявність офіційної назви державного органу дозволяє ідентифікувати його в системі державного апарату.

У міжнародній практиці для позначення державного органу, в компетенції якого входить здійснення зовнішнього фінансового контролю за бюджетним процесом використовують уніфіковану назву - Вищий орган державного фінансового контролю (ВОФК), під яким розуміють державний орган, незалежно від його назви, складу чи організації, який здійснює відповідно до закону та на вищому рівні контроль державних фінансів цієї країни.

Офіційні назви ВОФК у різних країн можуть відрізнятися. Як показали результати проведеного аналізу, найчастіше зустрічаються в офіційних назвах ВОФК словосполучення Рахункова палата. Саме ця назва застосовується й в Україні [4].

В той же час, варто зазначити, що більшість дослідників, виокремлюють наступні положення функціонування сучасних європейських моделей державного фінансового контролю [4-5; 18-19];

- 1) наявність зовнішнього незалежного контролю. Для його

провадження було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю (аудиту) (ВОФК) - INTOSAI. Завданнями INTOSAI є: контроль (аудит) державних фінансів та їх управління; видання міжнародних директив у галузі фінансового управління; розробка методологічних підходів в сфері державного фінансового контролю; проведення навчальних заходів і сприяння обміну інформацією між учасниками [20]. Україну в INTOSAI представляє Рахункова палата як повноправний її член – постійно діючий орган контролю, який організований та функціонує при Верховній Раді України (парламенті) та є підзвітним їй [12]. Цей орган є головним суб'єктом підсистеми державного зовнішнього фінансового контролю;

2) наявність підсистеми державного внутрішнього фінансового контролю. Ця складова державного фінансового контролю в розвинутих країнах світу може бути організована централізованим і децентралізованим порядком.

При централізованому способі організації внутрішнього фінансового контролю державних фінансів у системі уряду твориться орган, що здійснює функції внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту міністерств та відомств, установ і організацій. Такий орган формується в рамках міністерства фінансів (при цьому, контроль, що здійснюється останнім, як правило, має назву «централізований внутрішній контроль», а його складова – внутрішній аудит в такому випадку визначається як «централізований внутрішній аудит»). Такий підхід поширений лише у деяких країнах Європейського Союзу [18-19].

Децентралізований спосіб організації державного внутрішнього фінансового контролю спрямований на утворення підрозділів внутрішнього аудиту в міністерствах, відомствах, установах, що використовують державні кошти або володіють державним майном. Такий підхід, поширений у більшості європейських країн, а також у США та Канаді [18-19].

Отже, можна узагальнити основи побудови європейської моделі державного фінансового контролю, до якої повинна бути адаптована в процесі

реформування вітчизняна модель державного фінансового контролю (рис. 5).

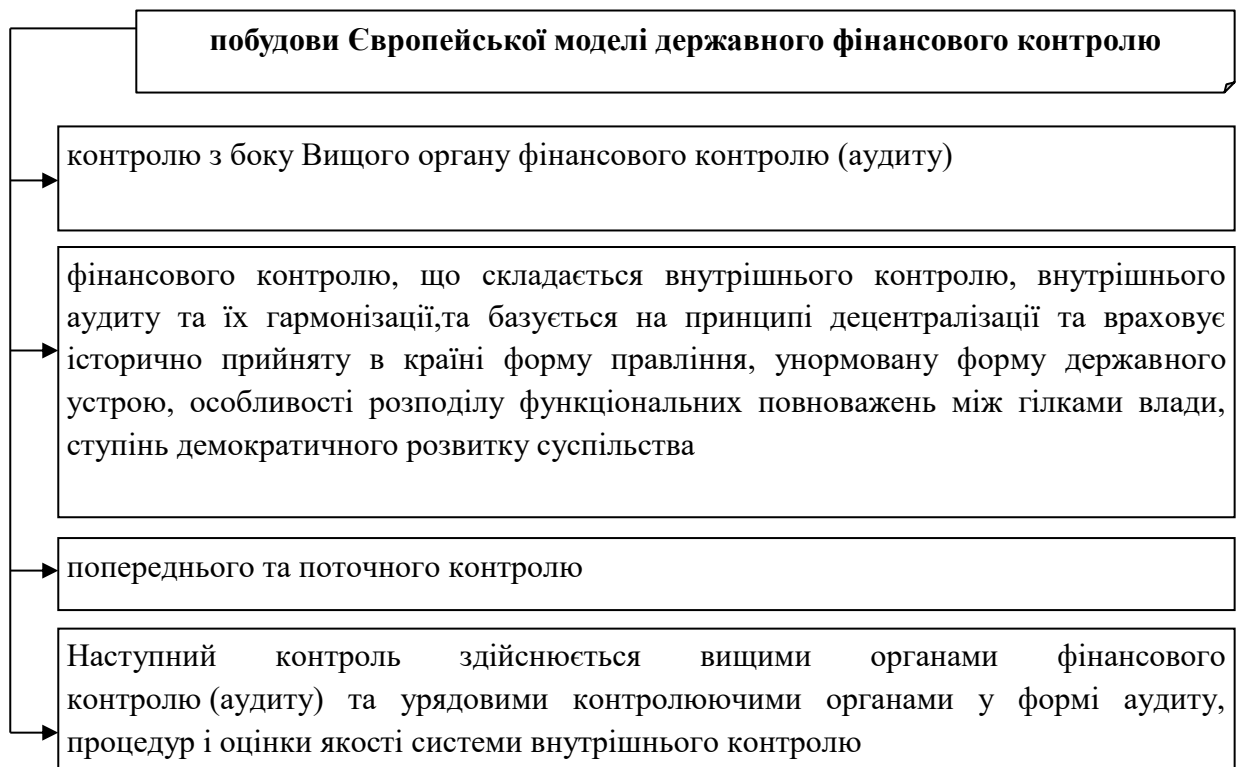


Рис. 5. Основи побудови Європейської моделі державного фінансового контролю

Джерело: узагальнено автором на підставі [10]

Таким чином, можна зробити висновок, що реформування державного фінансового контролю в Україні повинно охоплювати розвиток державного внутрішнього фінансового контролю, за рахунок його гармонізації з міжнародними стандартами й методологіями, а також найкращою практикою ЄС. Крім того, реформуванню повинен підлягати зовнішнього державний фінансовий контроль (з боку Рахункової палати України) шляхом імплементації стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і кращих міжнародних методик. Слід звернути увагу, що такий вектор розвитку й прописаний у Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року [7]. При цьому поставлені в ній завдання для кожної гілки контролю, знайшли своє рішення в Плані заходів з реалізації Концепції реалізації державної політики у сфері

реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року від 24 жовтня 2018 р. № 841-р [10].

Запропонована модель державного фінансового контролю наведена на рис. 6.

Як представлено на рис. 6, найвищим рівнем в системі державного фінансового контролю є зовнішній контроль, який здійснюється від імені парламенту Рахунковою палатою України. Він провадиться у вигляді фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Як вищий орган парламентського контролю в Україні Рахункова палата підзвітна Верховній раді України. Вона виконує свої функції самостійно, керуючись положеннями Бюджетного кодексу України та інших законодавчих і нормативно-правових актів. Рахункова палата здійснює нагляд і контроль своєчасності і законності виконання дохідної та видаткової частини державного бюджету [12].

Наступною гілкою державного фінансового контролю є урядовий контроль, який провадиться у вигляді державного внутрішнього фінансового контролю (рис.6). Цей контроль здійснюється в Україні в межах виконавчої гілки влади Державної аудиторської служби України.

Держаудитслужба України основну увагу зосереджує на контролі ефективності використання бюджетних ресурсів на місцях шляхом здійснення певних контрольних заходів, а саме: державного фінансового аудиту за наступними напрямками: виконання бюджетних програм (аудиту ефективності); виконання місцевих бюджетів; окремих господарських операцій суб'єктів господарювання (операційного аудиту); діяльності суб'єктів господарювання; інспектування; перевірок закупівель; моніторингу закупівель [11].

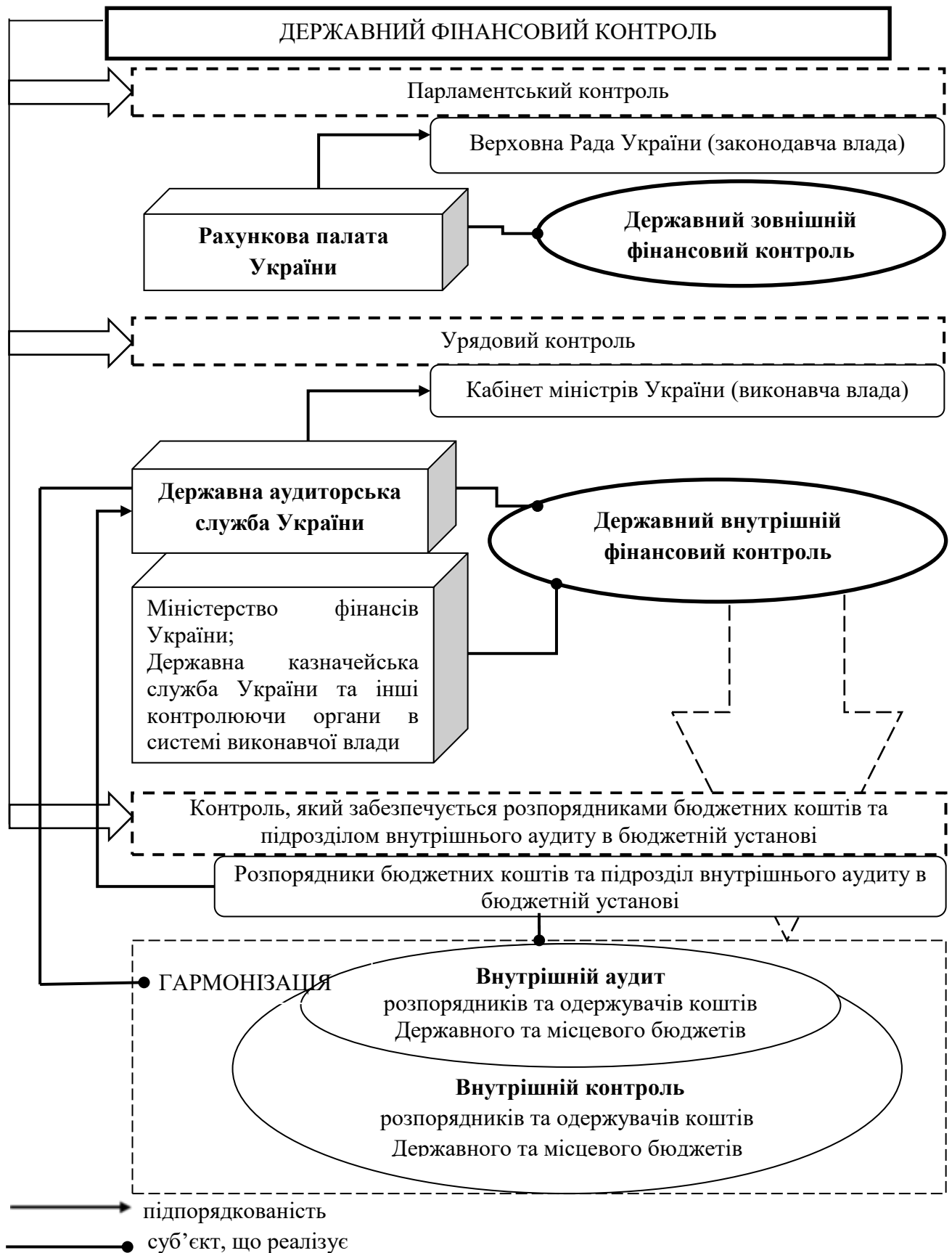


Рис. 6. Модель державного фінансового контролю в Україні (у відповідності до Європейської моделі)

Ще одним ланцюгом в державному фінансовому контролі є контроль, який забезпечується розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі. Він реалізується у вигляді внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, та базуються на відповідальності і підзвітності керівника організації. Саме цей рівень державного фінансового контролю є базисом системи державного внутрішнього фінансового контролю європейського зразка, що прийнятий в Україні в якості основи для реформування. Саме така адаптація вітчизняної системи державного фінансового контролю відповідно до правил ЄС є однією з умов вступу України в ЄС, згідно з вимогами переговорної глави 32 Плану дій «Україна – ЄС» та підписання Угоди про асоціацію з ЄС.

Що стосується завдань (рис.7), які стоять перед органами державного фінансового контролю, то вони, перш за все, покликані вирішити найгостріші проблеми, які стоять на шляху реформування державного фінансового контролю відповідно до стандартів ЄС, та дозволять підвищити рівень прозорості діяльності органів державного і комунального сектору, зміцнити їх інституціональну здатність і поліпшити функціональну ефективність.

Реалізація наведених завдань дозволить створити цілісну та ефективну систему державного фінансового контролю; зміцнити фінансово-бюджетну дисципліну; мінімізувати зловживання у сфері використання державних ресурсів; удосконалити управління та використання державних ресурсів органами державної влади, органами місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання; забезпечено розвиток правової та методологічної бази функціонування Держаудитслужби, яка враховуватиме кращі практики ЄС та існуючі потреби України.

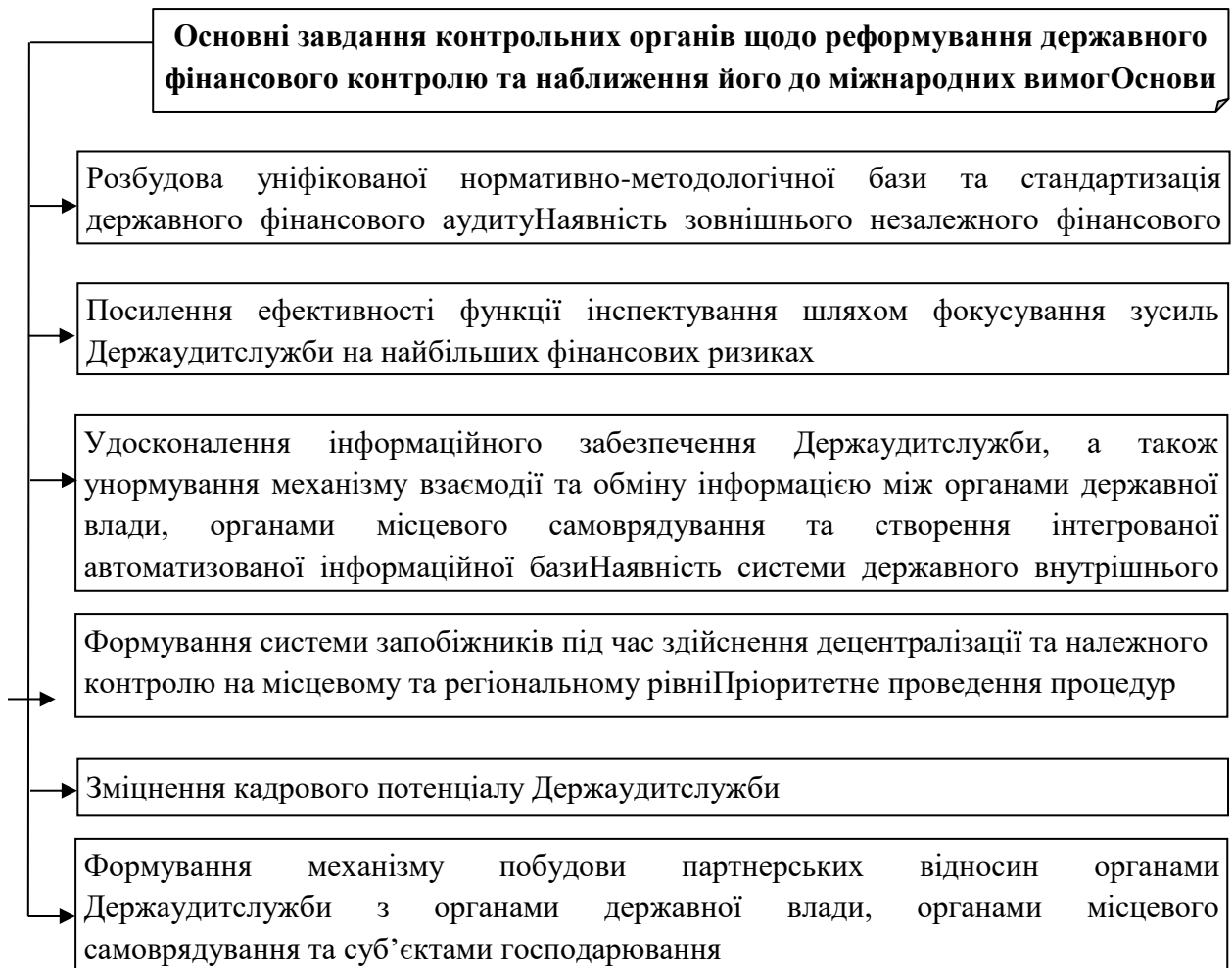


Рис. 7. Основні завдання контрольних органів щодо реформування державного фінансового контролю та наближення його до міжнародних вимог

Джерело: узагальнено на підставі даних [10]

Висновки. На основі узагальнення недоліків, що притаманні існуючій системі державного фінансового контролю України на сучасному етапі його розвитку, було узагальнено основні риси, притаманні європейській моделі державного фінансового контролю, до якої адаптується в процесі реформування вітчизняна модель державного фінансового контролю. Була розглянута концептуальна основа розвитку державного фінансового контролю в країні та побудовано його модель у відповідності до вимог ЄС та Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року.

Література

1. Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі / І. Басанцов // Фінансовий контроль. – 2009. – №4. – С. 44-48.
2. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев — М: «Экзамен», 2000. — 287 с.
3. Бюджетний кодекс України від 09.07.2010 № 2478-VI [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931>
4. Дікань Л.В. Фінансовий контроль: теорія та методологія. Монографія. / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2009. – 92 с.
5. Дмитренко Г. В. Фінансовий контроль в Україні: проблеми і шляхи розвитку / Монографія. – К.: «К. І. С.», 2010. – 374 с.
6. Іванова І. І. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку: монографія / І. І. Іванова. – К.: Академвидав, 2010. – 168 с.
7. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року розпорядження Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 р. № 310-р. [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-p#n10>
8. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>

9. Мних Є. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: Монографія / Є. В. Мних, Г. О. Кравченко, Н. С. Барабаш та ін., за заг. Ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 186 с.
10. Плані заходів з реалізації Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2018 р. № 841-р [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/841-2018-p>
11. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.93 р. № 2940-XII №3202–IV (зі змінами станом на 16.10.2012) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua
12. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII - ВР [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>
13. Результати діяльності Державної аудиторської служби [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/128452>
14. Результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/40416>
15. Сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua>
16. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики / І. Б. Стефанюк // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 4. – С. 42-51.
17. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1.08. 2013 р. № 774-р.

- [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/
18. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні: монографія / А. В. Хмельков. – ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. – 292 с.
 19. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики : монографія / О. А. Шевчук. – К.: УБС НБУ, 2013. – 431 с.
 20. INTOSAI GOV 9120 "InternalControl: Providing a Foundation for Account ability in Government" [Електронний ресурс]. – Режим доступу:[http://www.issai.org/media\(599,1033\)/INTOSAI_GOV_9120_E.pdf](http://www.issai.org/media(599,1033)/INTOSAI_GOV_9120_E.pdf)

References

1. Basancov I. Instytut derzhavnogho finansovogho kontrolju: vdoskonalennja na chasi / I. Basancov // Finansovyj kontrolj. – 2009. – #4. – S. 44-48.
2. Burcev V.V. Orghanyzacyjasystemyvnutrennegho kontrolja kommercheskojorghanyzacyy / V.V.Burcev — М: «Экзамен», 2000. — 287 s.
3. Bjudzhetnyj kodeks Ukrajiny vid 09.07.2010 # 2478-VI [Elektronnyj resurs]. – Oficijnyj sajт Verkhovnoji rady Ukrajiny. – Rezhym dostupu: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931>
4. Dikanj L.V. Finansovyj kontrolj: teorija ta metodologhija. Monoghrafija. / L.V. Dikanj, Ju.O. Gholub, N.V. Synjughina - Kharkiv: Vyd. KhNEU, 2009. – 92 s.
5. Dmytrenko Gh. V. Finansovyj kontrolj v Ukrajini: problemy i shljakhy rozvytku / Monoghrafija. – К.: «К. І. S.», 2010. – 374 s.
6. Ivanova I. I. Derzhavnyj finansovyj kontrolj: Paradyghmy rozvytku: monoghrafija / I. I. Ivanova. – К.: Akademvydav, 2010. – 168 s.

7. Koncepcija realizaciji derzhavnoji polityky u sferi reformuvannja systemy derzhavnogho finansovogho kontrolju do 2020 roku rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 10 travnja 2018 r. # 310-r. [Elektronnyj resurs]. – Oficijnyj sajt Verkhovnoji rady Ukrainy. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-r#n10>
8. Koncepcija rozvytku derzhavnogho vnutrishnjogho finansovogho kontrolju na period do 2017 roku : rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 24 travnja 2005 r. # 158 [Elektronnyj resurs]. – Oficijnyj sajt Verkhovnoji rady Ukrainy. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua>
9. Mnykh Je. Finansovyj kontrolj bjudzhetnykh resursiv: Monohrafija / Je. V. Mnykh, Gh. O. Kravchenko, N. S. Barabash ta in., za zagh. Red. Je.V. Mnykha. – K.: Kyjiv. nac. torgh.-ekon. un-t, 2008. – 186 s.
10. Plani zakhodiv z realizaciji Koncepciji realizaciji derzhavnoji polityky u sferi reformuvannja systemy derzhavnogho finansovogho kontrolju do 2020 roku rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 24 zhovtnja 2018 r. # 841-r [Elektronnyj resurs]. – Oficijnyj sajt Verkhovnoji rady Ukrainy. – Rezhym dostupu: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/841-2018-r>
11. Pro osnovni zasady zdijsnennja derzhavnogho finansovogho kontrolju v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 26.01.93 r. # 2940-XII #3202–IV (zi zminamy stanom na 16.10.2012) [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: www.zakon.rada.gov.ua
12. Pro Rakhunkovu palatu: Zakon Ukrainy vid 02.07.2015 # 576-VIII - VR [Elektronnyj resurs]. – Oficijnyj sajt Verkhovnoji rady Ukrainy. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>
13. Rezuljtaty dijalnosti Derzhavnoji audytorsjkoji sluzhby [Elektronnyj resurs]. – Oficijnyj sajt Verkhovnoji rady Ukrainy. – Rezhym dostupu: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/128452>

14. Rezultaty dijajnosti pidrozdiliv vnutrishnjogho audytu [Elektronnyj resurs]. – Oficijnyj sajt Verkhovnoji rady Ukrainy. – Rezhym dostupu: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/40416>
15. Sajt Rakhunkovoji palaty Ukrainy [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.ac-rada.gov.ua>
16. Stefanjuk I. B. Derzhavnyj finansovyj kontrolj: klasyfikacijni kharakterystyky / I. B. Stefanjuk // Visnyk KNTEU. – 2011. – # 4. – S. 42-51.
17. Strateghija rozvytku systemy upravlinnja derzhavnymy finansamy: Rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 1.08. 2013 r. # 774-r. [Elektronnyj resurs]: Oficijnyj sajt Verkhovnoji rady Ukrainy. – Rezhym dostupu: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/
18. Khmeljkov A. V. Formuvannja cilisnoji systemy derzhavnogho finansovogho kontrolju v Ukraini: monohrafija / A. V. Khmeljkov. – . : KhNU imeni V. N. Karazina, 2012. – 292 s.
19. Shevchuk O. A. Derzhavnyj finansovyj kontrolj: pytannja teoriji ta praktyky : monohrafija / O. A. Shevchuk. – K.: UBS NBU, 2013. – 431 s.
20. INTOSAI GOV 9120 "InternalControl: Providing a Foundation for Account ability in Government" [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: [http://www.issai.org/media\(599,1033\)/INTOSAI_GOV_9120_E.pdf](http://www.issai.org/media(599,1033)/INTOSAI_GOV_9120_E.pdf)